



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13887.000420/2002-80
Recurso nº 238.937 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.705 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2010
Matéria Restituição/Compensação PIS
Recorrente DON DIEGO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS. DECADÊNCIA.

O direito à restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente, seja qual for o motivo, extingue-se no prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário pelo pagamento, a teor do art. 168, I do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 165 do mesmo código. A regra se aplica mesmo aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, consoante interpretação dada pela Lei Complementar nº 118/2005, cuja aplicação retroativa se dá por ser expressamente interpretativa nos termos do art. 106 do CTN.

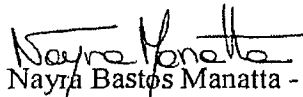
PIS. NORMAS GERAIS.

Declarando o STF a inconstitucionalidade da retroatividade da aplicação da MP 1.212/95 e suas reedições, convalidada na Lei 9.715 (art. 18, *in fine*), que mudou a sistemática de apuração do PIS, e considerando o entendimento daquela Corte que a contagem do prazo da anterioridade nonagesimal de lei oriunda de MP tem seu *dies a quo* na data de publicação de sua primeira edição, a sistemática de apuração do PIS, até fevereiro de 1996, regia-se pela Lei Complementar 07/70. A partir de então, em março de 1996, passou a ser regida pela MP 1.212 e suas reedições, convalidadas pela Lei 9.715. Por tal, não há falar-se em inexistência de lei impositiva do PIS no período entre março de 1996 e outubro de 1998.

Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. As conselheiras Sílvia de Brito Oliveira e Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e o conselheiro Leonardo Siade Manzan votaram pelas conclusões.


Nayra Bastos Manatta - Presidente


Júlio César Alves Ramos - Relator

EDITADO EM 19/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Raquel Mota Brandão Minatel (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Em exame tempestivo recurso voluntário de decisão que denegou pedido de restituição de indébito do PIS formalizado em 09 de agosto de 2002. O direito creditório alegado corresponde ao total recolhido no período de outubro de 1995 a outubro de 1998 e seria indevido porque as exigências tiveram por base Medidas Provisórias. Entende o contribuinte que tal não se podia dar e, em consequência, não teria havido lei impositiva válida no período.

Ele foi integralmente indeferido inicialmente pela DRF Limeira em despacho decisório que apontou ter ocorrido a decadência do direito do contribuinte à restituição de parte dos valores postulados, mesmo que considerados indevidos. Isso porque o pleito se refere a valores recolhidos mais de cinco anos antes do ingresso do pedido administrativo – recolhimentos efetuados até 15 de julho de 1997. Ademais, complementou aduzindo que as inconstitucionalidades apontadas pela empresa foram todas examinadas pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.417. Na ocasião, concluiu-se que apenas seria inconstitucional a pretensão de exigir a contribuição na forma introduzida pela Medida Provisória 1.212 já a partir de sua reedição sem respeitar a anterioridade nonagesimal prevista na Carta Magna. Em consequência, apenas os períodos anteriores a fevereiro de 1996 não puderam ser exigidos na nova modalidade. Para estes, entretanto, válida a exigência na forma disciplinada na Lei Complementar nº 07/70. Destarte, somente há que falar em recolhimento indevido no que tange ao excesso entre a MP 1.212 e a LC 7/70 e apenas no período compreendido entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996. No caso do contribuinte, este período já está afetado pela decadência.

Quanto aos períodos não afetados por ela, não há nenhum valor indevidamente recolhido visto que a nova base legal foi reputada constitucional pelo STF.

Objeto de manifestação de inconformidade à DRJ Ribeirão Preto, o despacho decisório teve suas conclusões integralmente ratificadas por aquele órgão julgador.

Tais considerações foram novamente contestadas agora no recurso sob exame. Quanto à decadência, aduz-se a tese dos cinco mais cinco, e quanto à inexistência de recolhimentos indevidos defende ser outra a correta interpretação da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF. Segundo ele, ela se refere à Lei 9.715, e não à Medida Provisória, de modo que nada poderia ser exigido com anterioridade à conversão da MP em Lei. Para tal conclusão, repete os argumentos sobre a imprestabilidade das Medidas Provisórias. É que apóia-se na tese de que as medidas provisórias que não forem examinadas



no prazo de trinta dias – ainda que reeditadas anteriormente – têm de ser consideradas rejeitadas, perdendo efeitos suas disposições. Defende que isso já teria sido decidido pelo STF.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como já apontado, o recurso foi apresentado no prazo que lhe confere o decreto 70.235/72. Além disso, versa matéria de competência desta Seção do CARF, de modo que preenche os requisitos para ser examinado. Dele conheço.

Trata-se da reapresentação da j tese segundo a qual desde o período de apuração outubro de 1996 e até outubro de 1998 não haveria lei impositiva para a contribuição PIS, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 18 da Lei 9.715/98 proferida pelo STF no julgamento da AdIn 1.417-0.

Antes de enfrentá-la, porém, cabe definir se ocorreu mesmo a decadência dos recolhimentos eventualmente indevidos anteriores a 15 de julho de 1997 como reafirmado na decisão recorrida. Para contestar a decisão, a empresa procura se valer tanto da tese dos cinco mais cinco como daquela que entende ser a data de publicação da decisão declaratória de inconstitucionalidade o marco inicial para contagem do prazo de cinco anos. Neste caso, a data inicial seria a da publicação da decisão na ADIn, isto é, 02 de agosto de 1999.

Tratando-se de pagamento indevido por força de decisão judicial acerca da lei que o exigia, discutiui a doutrina quanto a se a extinção do crédito se daria com o próprio pagamento ou somente após a homologação, tácita ou expressa, feita pela autoridade administrativa.

Hoje, tal discussão já se encontra superada, por força da edição da Lei Complementar nº 118/2005, que é enfática em seu art. 3º; veja-se:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

E que esse entendimento sempre prevaleceu, diz-nos o art. 4º da mesma LC, ao explicitar o seu caráter meramente interpretativo. Confira-se:

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Assim, dúvida não cabe mais de que, mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito se dá com o pagamento. Resulta afastada assim a tese dos “cinco mais cinco”.



Nesses termos, cumpre apenas examinar a possibilidade de a contagem do prazo se iniciar com a declaração de inconstitucionalidade.

A essa tese também não adiro. É que vejo aí dois intransponíveis óbices. O primeiro é que, colocada nesses termos, o prazo definido no CTN passa a ser prazo para postular a restituição de valor indevido realizado em qualquer data. Ou seja, na prática, a restituição simplesmente **não tem prazo**. Explico-me: desde que se respeite o limite para ingressar com o pedido, que é a isso que se converte o prazo previsto no Código, valores pagos indevidamente, em qualquer data anterior, são ainda passíveis de restituição.

Esse absurdo, que fere de morte o princípio constitucional da segurança jurídica, se revela ainda mais crítico no tocante à declaração de inconstitucionalidade de lei. Tome-se como exemplo eventual questionamento de artigo da Lei 4.502/64. Proferida a decisão que o considere inconstitucional hoje; qualquer recolhimento nele embasado, mesmo que realizado há quarenta anos, poderia ser objeto de restituição. Absurdo total.

Ora, o que se pretende deferir ao contribuinte não é tudo o que foi pago a maior, mas aquilo que ainda não esteja decaído pelo prazo fixado na lei. E a Lei aqui é sem sombra de dúvida a de nº 5.172/66 – o Código Tributário Nacional. O seu artigo 168 fixa esse prazo em cinco anos: não há outro prazo a ser considerado. O que muda é apenas o termo inicial de sua contagem segundo a razão da inconsistência da cobrança. Veja-se:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Observa-se que somente não se conta o prazo a partir da data da extinção do crédito tributário (inciso I), quando a restituição decorre de decisão, administrativa ou judicial, anulatória, revogatória, ou rescisória de decisão anterior (inciso II).

E aqui reside o outro óbice apontado acima: não há outra regra. Ora, é cediço hoje que não cabe ao intérprete da norma “inventar” uma que supra a eventual lacuna legal. Quer-se com isso dizer que não é porque a Lei não estipule expressamente uma regra de contagem para os casos de declaração de inconstitucionalidade de lei que deva o intérprete (ainda que seja o Juiz) estabelecer norma nova, não presente no ordenamento. Não: cumpre-lhe interpretar esse ordenamento de forma integrada para dele extrair o comando que se aplica ao caso concreto, utilizando-se, para tanto, de todos os recursos da hermenêutica.

No presente caso, qual a decisão anterior que está sendo revogada, rescindida ou anulada pela decisão do STF? Nenhuma. A declaração de inconstitucionalidade da lei torna todos os pagamentos sob ela praticados indevidos; não os faz, porém, restituíveis em sua totalidade.

Não nos sensibilizamos nem mesmo com o argumento de que, assim contado o prazo, pode-se tornar sem efeito a declaração de inconstitucionalidade. É certo que pode; veja-se o caso do PIS: expedida a Resolução pelo Senado em 2000, somente poderiam ser obtidos em restituição pagamentos feitos sob a lei afastada entre 1995 e 2000.



Reconhecemos que assim é, mas nisso não vemos qualquer injustiça. Com efeito, tanto no caso de decisão em ADIN como no de Resolução do Senado, estão os contribuintes sendo beneficiados por decisão em ação em que não tomaram parte. Nada mais natural, pois, que esse benefício fique restrito àqueles períodos cujo direito ainda não esteja fulminado pela decadência.

Para evitá-lo, cabia a qualquer contribuinte que entendesse inconstitucional a Lei, requerê-lo diretamente ao Poder Judiciário. Nesse caso, como se sabe, cabe à decisão final no processo fixar o prazo em que se aplica. Mais, sendo a União citada de tal ação pode tomar as providências para uma eventual restituição.

Assim, permitir que recursos já consolidados em poder do ente tributante, porque passados os cinco anos que a lei estipula sem qualquer questionamento judicial pelo contribuinte, possam ser declarados indevidos e devam ser restituídos desequilibra a balança em favor dos contribuintes que não agiram e se limitaram a aguardar o desfecho de ação a si estranha.

Note-se que eles podem conseguir um direito ainda maior do que o daqueles que efetivamente e diretamente recorreram àquele Soberano Poder. É que, nesses casos, o mais comum é que o Juiz restrinja o aproveitamento aos cinco anos anteriores ao ingresso do pedido. E tal decisão, que é lei entre as partes, se sobrepõe até mesmo a eventual amplitude maior que pudesse ser entendida a partir da Resolução.

E isso só aumenta o absurdo já referido: contribuintes que exercitam o seu direito democrático são menos favorecidos do que os que simplesmente “dormem” e vêm a ser bafejados por decisão em ação de outrem ou por extensão dessa decisão praticada pelo Senado.

Com esses argumentos, repilo, como tenho feito sistematicamente, as teses dos “cinco mais cinco”, bem como da data inicial do prazo ser a da declaração de inconstitucionalidade do ato para reafirmar que o prazo decadencial é de cinco anos e se conta, sempre, da data dos recolhimentos efetuados.

No caso presente, a restituição só pode ser postulada em relação a recolhimentos efetuados após 09 de agosto de 1997 visto que o ingresso se deu em 09 de agosto de 2002. Mantenho, portanto, no ponto a decisão atacada.

E dela tampouco divirjo quanto à existência de recolhimentos indevidos relativos a períodos de apuração anteriores a fevereiro de 1996.

A contestação do contribuinte está baseada na interpretação de que qualquer medida provisória precisa ser votada em trinta dias sob pena de não serem válidos os atos praticados com base nela. Ora, basta uma simples leitura dos textos das diversas reedições por que passou a alteração aqui discutida para perceber – como bem apontado nas decisões – que todas contêm artigo **convalidando os atos praticados com base na anterior**. Não foi diferente com a MP 1676, que afinal foi votada e convertida na Lei 9.715. De fato, seu artigo 17 assim dispunha

*Art. 17. Ficam convalidados os atos praticados com base na
Medida Provisória nº 1.676-37, de 25 de setembro de 1998*



Por conseguinte, se fosse verdadeira a afirmação da recorrente de que o STF já teria reconhecido tal impossibilidade, imprescindível seria que no julgamento da ADIN aqui mencionada se declarasse inconstitucional também esse art. 17. O próprio recorrente reconhece, porém, que aquela declaração se restringiu ao art. 18 e mesmo em relação a ele ficou restrita à parte que pretende aplicar a lei aos fatos geradores ocorridos desde 1º de outubro de 1995.

Destarte, não se pode corroborar a tese de que o STF repelira a retroatividade pretendida seja porque os períodos anteriores estariam embasados em Medidas Provisórias – tese da impossibilidade absoluta de sua utilização em matéria tributária – ou porque tais medidas foram reeditadas – tese defendida pela empresa.

Ambas não encontram respaldo na jurisprudência do Excelso Pretório e imporiam, como já dito, a declaração de inconstitucionalidade também do art. 17.

Na verdade, o que fez o STF foi reafirmar a imprescindibilidade do respeito à regra de anterioridade prevista constitucionalmente para as contribuições sociais, que seria desrespeitada pela aceitação da parte final do art. 18 (como de todos os artigos nas diversas MP que previam sua imediata entrada em vigor).

A consequência é uma só: a mudança legal na sistemática de apuração do PIS pretendida pela MP 1.212 é inteiramente válida, mas somente pode produzir efeitos após esgotados os noventa dias que exige a Carta Política. Só a partir de fevereiro de 1996, pois.

Sobre o assunto, esclarecedoras as considerações expendidas pelo ex-conselheiro Jorge Freire que peço vênia, mais uma vez, para transcrever:

A argumentação de que com a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 18 da 9.715, de 25.11.1998, alcançando desde a edição da primeira Medida Provisória que a instituiu, a MP 1.212, de 28 de novembro de 1995, até sua conversão na Lei 9.715, em novembro de 1998, deixou de haver previsão legal para cobrança do PIS é, em meu entender, desprovida de fundamento jurídico.

O que houve foi que o STF na ADIN 1417-0 (DJ 02/08/1999), declarou inconstitucional a parte final do art. 18 da Lei 9.715, que reproduzia o comando positivado no art. 15 da MP 1.212/95 e suas alterações até sua conversão na citada Lei. Tal norma dispunha:

“Art. 18. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995”.

Tendo em vista o entendimento do STF que não poderia haver retroatividade de nova lei que mudava o regime de apuração do PIS, alterando a sistemática da Lei Complementar 07/70, aquele Egrégio Tribunal, “por unanimidade, julgou procedente, em parte, a ação direta para declarar a inconstitucionalidade, no art. 18 da Lei 9.715, de 25/11/1998, da expressão ‘aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de outubro de 1995’”

E continua adiante o ilustre Conselheiro:

Assim, não há que se falar em inexistência de lei impositiva em face da declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 18 da Lei



9.715. O que ocorre, numa leitura das decisões do STF acima comentadas, é que até o fim da fluência do prazo da anterioridade mitigada das contribuições sociais, continuava em vigência a forma anterior de cálculo da contribuição com base na Lei que veio a ser modificada, qual seja, a da Lei Complementar 07/70, pois o efeito da declaração de inconstitucionalidade, uma vez não demarcados seus limites temporais, como hoje permite o art 27 da Lei 9.868, de 10/11/1999, opera-se *ex tunc*.

E este é o entendimento do STF, que assim se posicionou quando se discutiam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos malsinados Decretos-lei 2.445 e 2.449.

Nos embargos de declaração em Recurso Extraordinário 168554-2/RJ (D.J. 09/06/95) a matéria foi assim ementada:

"INCONSTITUCIONALIDADE -
DECLARAÇÃO - EFEITOS. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex-tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. À espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído."
(grifei)

Em seu voto o Ministro Marco Aurélio, assim finaliza:

"A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeitos 'ex tunc', retroagindo, portanto, à data da edição respectiva. Provejo estes declaratórios para assentar que a inconstitucionalidade declarada tem efeitos lineares, afastando a repercussão dos decretos-leis no mundo jurídico e que, assim, não afastaram os parâmetros da Lei Complementar nº 7/70. Neste sentido é meu voto."

Mantendo esse entendimento o Excelso Pretório assim ementou os Embargos de Declaração em Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 181165-7/DF em Acórdão votado em 02 de abril de 1996 por sua Segunda Turma:

"1. Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2."



Então, até que a MP 1.212/95 surtisse seus efeitos no sentido da mudança da forma de cálculo do PIS, continuou vigendo a forma estabelecida na Lei Complementar 07/70

Também nada obsta que o PIS seja alterado por lei ordinária oriunda de conversão de medida provisória, haja vista que desta forma foi recepcionado pelo art. 239, da Constituição Federal, conforme, também, entendimento esposado pelo STF, no Agravo de Instrumento 325.303/PR¹.

Face a tal, consoante entendimento do STF e da própria Administração Tributária, até o fato gerador fevereiro de 1996, inclusive, período abarcado pelo pedido de restituição, a lei impositiva a ser utilizada na exação do PIS é a Lei Complementar 07/70, e, posteriormente, a exação se dá com base nas medidas provisórias que alteraram a sistemática de cálculo do PIS, que veio a ser convalidada na Lei 9.175/98.

Nego, por isso, provimento ao recurso.


JULIO CESAR ALVES RAMOS

¹ Julgado em 25.09.2001, DJU 26.10.01, p. 43.